

**І. В. Богдан**

*кандидат економічних наук, старший науковий співробітник, завідувач відділу економіко-математичного моделювання та інформаційно-аналітичного забезпечення фінансово-економічних досліджень НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, [ibohdan@ukr.net](mailto:ibohdan@ukr.net)*

**Д. В. Коноваленко**

*молодший науковий співробітник відділу економіко-математичного моделювання та інформаційно-аналітичного забезпечення фінансово-економічних досліджень НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, [konovalenko270291@gmail.com](mailto:konovalenko270291@gmail.com)*

**Т. Ю. Яра**

*старший науковий співробітник відділу економіко-математичного моделювання та інформаційно-аналітичного забезпечення фінансово-економічних досліджень НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, [tanuxa\\_z@bigmir.net](mailto:tanuxa_z@bigmir.net)*

**КЛАСИФІКАЦІЯ ДОХОДІВ СЕКТОРУ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНОГО  
УПРАВЛІННЯ УКРАЇНИ ЗГІДНО З GFSM 2014**

**Анотація.** Стаття присвячена проблемам застосування міжнародних стандартів GFSM 2014 для складання статистичної звітності державних фінансів України за доходами. Наведено рекомендації щодо формування агрегованих груп показників доходів, передбачених цими стандартами, на підставі чинної бюджетної класифікації та офіційної звітності фондів соціального страхування. Проведено кількісну оцінку відхилень у показниках сектору загальнодержавного управління при їх формуванні на основі агрегованих даних офіційної звітності та шляхом перекласифікації відповідних показників доходів Держказначейства й фондів соціального страхування за принципами агрегації GFSM 2014. Обґрунтовано висновок про необхідність запровадження статистичного обліку відповідно до міжнародних стандартів, що дасть змогу підвищити прозорість державних фінансів, чітко розмежувати типи трансакцій державного сектору, забезпечити можливість діагностики проблем фіскального сектору на основі прийнятих у світовій практиці підходів, об'єктивніше оцінювати фіскальні ризики та складати фіскальні прогнози.

**Ключові слова:** сектор загальнодержавного управління, державні фінанси, GFSM 2014, бюджетна класифікація.

**Табл. 4. Літ. 20.**

**Ivan Bohdan**

*Ph. D. (Economics), Senior research fellow, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, [ibohdan@ukr.net](mailto:ibohdan@ukr.net)*

**Dmytro Konovalenko**

*SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, [konovalenko270291@gmail.com](mailto:konovalenko270291@gmail.com)*

**Tetiana Yara**

*SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, [tanuxa\\_z@bigmir.net](mailto:tanuxa_z@bigmir.net)*

© Богдан І. В., Коноваленко Д. В., Яра Т. Ю., 2017

**CLASSIFICATION OF UKRAINE'S GENERAL GOVERNMENT  
SECTOR'S REVENUE ACCORDING TO GFSM 2014**

**Abstract.** The article highlights the problems of application of the international standard GFSM 2014 for compilation of the statistical reporting of public finances of Ukraine and revenue part in particular. Authors elaborate recommendations on making up aggregated revenue groups that comply with the GFSM 2014 standard based on indicators of the current budget classification in Ukraine and the official reports of the social insurance funds. In order to assess the compliance of the current system of statistical reporting in Ukraine with the international standards, for 2016 authors calculated the fluctuations of the revenue aggregates (reported by officials) from the revenue aggregates which were compiled by authors on the basis of GFSM 2014 aggregation principles with application of the official data of Ukraine's Treasury and social insurance funds. The main reasons of above fluctuations (between officially reported indicators and those compiled with GFSM 2014 standards) are defined by the authors. Examination of the existing problems revealed the key drawbacks of the national budget classification of government revenue. The authors prove the necessity for introduction of the statistical accounting in line with GFSM 2014. This step will contribute to enhanced transparency of the general government sector's transactions (in accordance with the IMF's Code on Fiscal Transparency), better alignment of the different types of transactions within the public sector, adequate diagnostics of the general government sector on the basis of methodological approaches being used in other countries, well-justified assessments of fiscal risks, and elaboration of the fiscal forecasts.

**Keywords:** general government sector, public finance, GFSM 2014, budget classification.

**JEL classification:** E62, H61, H83.

**И. В. Богдан**

*кандидат экономических наук, старший научный сотрудник, заведующий отделом экономико-математического моделирования и информационно-аналитического обеспечения финансово-экономических исследований НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина*

**Д. В. Коноваленко**

*младший научный сотрудник отдела экономико-математического моделирования и информационно-аналитического обеспечения финансово-экономических исследований НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина*

**Т. Ю. Яряя**

*старший научный сотрудник отдела экономико-математического моделирования и информационно-аналитического обеспечения финансово-экономических исследований НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина*

**КЛАССИФИКАЦИЯ ДОХОДОВ СЕКТОРА  
ОБЩЕГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ УКРАИНЫ  
СОГЛАСНО GFSM 2014**

**Аннотация.** Статья посвящена проблемам применения международных стандартов GFSM 2014 для составления статистической отчетности государственных финансов Украины по доходам. Представлены рекомендации по формированию агрегированных групп показателей доходов, предусмотренных этими стандартами, на основании действующей бюджетной классификации и официальной отчетности

фондов соціального страхування. Проведена кількісна оцінка відхилень в показателях сектора загальнодержавного управління при їх формуванні на базі агрегованих даних офіційної звітності і шляхом перекласифікації відповідних показателів доходів Госказначейства і фондів соціального страхування за принципами агрегації GFSM 2014. Обґрунтовано висновок про необхідність впровадження статистичного обліку в відповідності з міжнародними стандартами, що дозволить підвищити прозорість державних фінансів, чітко розмежувати типи операцій державного сектора, забезпечити можливість діагностики проблем фінансового сектора на основі прийнятих в світовій практиці підходів, більш об'єктивно оцінювати фінансові ризики і складати фінансові прогнози.

**Ключові слова:** сектор загальнодержавного управління, державні фінанси, GFSM 2014, бюджетна класифікація.

Світовий досвід, набутий під час останніх фінансових криз, вказує на важливість виявлення джерел уразливості на ранньому етапі та своєчасності здійснення коригувальних заходів. Остання глобальна криза була спровокована головним чином проблемами фінансового сектора, ризики якого значною мірою трансформувалися у ризики сфери державних фінансів.

Державні фінанси України є заручником таких перманентних для національної економіки явищ, як макроекономічна нестабільність, низька продуктивність праці та ефективність управління об'єктами державної власності, недостатня прозорість бюджетних відносин, високий рівень квазіфінансових операцій і умовних зобов'язань уряду, до котрих останнім часом додалися воєнно-політичні фактори. Окреслені проблеми актуалізують потребу в об'єктивній і ґрунтовній діагностиці стану державних фінансів згідно з підходами, прийнятими у світовій практиці. Однак застосування відповідних інструментів можливе лише в разі систематизації показників сектора загальнодержавного управління (СЗДУ) України за міжнародними стандартами.

Головна мета запровадження міжнародних стандартів статистичної звітності у сфері державних фінансів полягає в забезпеченні комплексного концептуального й облікового підґрунтя, придатного для аналізу та оцінки податково-бюджетної політики, результатів діяльності СЗДУ, а в ширшому контексті – всього державного сектора.

Проблематику застосування міжнародних стандартів звітності державних фінансів в умовах України досліджує ряд вітчизняних учених, зокрема М. В. Гончаренко, Т. І. Єфименко, А. Г. Ловінська, А. Є. Момотюк, А. І. Мярковський, А. М. Соколовська, О. В. Царук [1–6]. Високо оцінюючи праці названих учених та беручи до уваги отримані ними результати, автори статті зосереджують увагу на проблемах використання міжнародних стандартів *Government Finance Statistics Manual 2014* (далі – GFSM 2014) [7; 8] для складання статистичної звітності державних фінансів України за доходами та порівнянні відповідних розрахунків із даними офіційної звітності.

Відповідно до норм національного законодавства, звітність про виконання Державного бюджету України базується на даних бухгалтерського

обліку органів Державної казначейської служби (далі – Держказначейство) та звітності бюджетних установ. Звітність з виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ формується за бюджетною класифікацією, затвердженою Міністерством фінансів України [9].

Труднощі складання статистичної звітності державних фінансів України починаються з проблем оцінки меж СЗДУ. У світовій практиці відповідно до GFSM 2014 фіскальний сектор розглядається як сукупність інституцій центрального, регіонального й місцевого рівнів державного управління, включаючи ті, що виконують функції державного соціального страхування. Проте в умовах України узагальнення статистичної звітності на рівні Держказначейства охоплює лише зведений бюджет. Тобто статистичній звітності по СЗДУ загалом не притаманні цілісність і консолідованість, що є одним із критеріїв транспарентності бюджетно-податкової сфери.

Оскільки зведення інформації та формування фіскальних статистичних індикаторів по СЗДУ базується на даних бухгалтерського обліку й фінансової звітності, то це вимагає гармонізації бюджетної класифікації з міжнародними стандартами статистичної звітності (GFSM 2014). Однак чинна бюджетна класифікація за структурою показників і принципами їх зведення не відповідає таким стандартам, що унеможливує отримання аналітичних показників, котрі застосовуються у світовій практиці для діагностики фіскального сектору та визначення виваженості податково-бюджетної політики; призводить до викривлення даних; знижує транспарентність бюджетного процесу, ефективність прийняття управлінських рішень у сфері фіскальної політики, а також необ'єктивної оцінки впливу останньої на макроекономічні процеси. При зведенні інформації в ході формування статистичної звітності допускаються системні помилки, що викривлює результуючі фіскальні показники та в кінцевому підсумку призводить до недостовірної оцінки стану державних фінансів.

Авторами статті проведено порівняння підходів до формування звітності з доходів фіскального сектору згідно з чинною системою складання статистичної звітності в Україні та із GFSM 2014. При цьому використано рекомендації МВФ щодо формування статистичної звітності державних фінансів за стандартами GFSM 2014 [7; 8], офіційні звіти Держказначейства [10], Пенсійного фонду України [11], інших позабюджетних фондів соціального страхування [12].

У GFSM 2014 виокремлюються такі групи доходів СЗДУ (табл. 1): податкові надходження (код 11); внески/відрахування на соціальні потреби (код 12); гранти (код 13); інші доходи (код 14). Деталізовані складові доходів СЗДУ агрегуються за принципом подібності об'єкта оподаткування чи економічної бази, що слугують основою для відповідних надходжень бюджету.

Стандартом GFSM 2014 також передбачено розподіл показників податкових надходжень на дві узагальнені групи за об'єктом оподаткування: прямі й непрямі податки. До прямих податкових надходжень зараховують податки на доходи, прибуток і приріст капіталу (код GFSM – 111) та податки на

Таблиця 1. **Окремі агреговані види доходів фіскального сектору, аналоги яких застосовуються в Україні**

Код	Назва	Пояснення згідно із GFSM 2014
<b>11</b>	<b>Податкові надходження</b>	
<b>111</b>	<b>Податки на доходи, прибуток і приріст капіталу</b>	
1111	Сплачується фізичними особами	Податки, які сплачуються з доходів фізичних осіб чи домогосподарств у формі заробітної плати, гонорарів, комісійних, інших форм оплати праці, процентів, дивідендів, ренти, роялті, оподатковуваних соціальних виплат, вигравшів у лотереях і азартних іграх. До цієї групи також включаються податки на доходи власників неінкорпорованих підприємств, а також податки на чистий приріст капіталу фізичних осіб
1112	Сплачується корпораціями та іншими підприємствами	Податок на доходи, прибутки та приріст капіталу корпоративних суб'єктів економічної діяльності
<b>112</b>	<b>Податки на фонд заробітної плати та робочу силу</b>	Податки, що стягуються з роботодавців чи осіб, які працюють не за наймом. Встановлюються або у відсотках від фонду заробітної плати, або як фіксована сума в розрахунку на одну людину
<b>113</b>	<b>Податки на власність</b>	
1131	Періодичні податки на нерухоме майно	Податки, що регулярно стягуються за використання нерухомого майна чи володіння ним, включаючи землю, будівлі та інші споруди. Ці податки можуть стягуватися з власників або орендарів. Зазвичай встановлюються як відсоток від вартості власності
1133	Податки на майно, що передається у спадок, спадщину та дарування	Податки на передання власності у випадку смерті чи дарування, розмір яких визначається виходячи з обсягів спадку або дару, його вартісної оцінки та ступеня родинного зв'язку
1136	Інші періодичні податки на власність	Періодичні валові податки, що встановлюються на інші об'єкти особистої власності: коштовності, худобу, інші конкретні види власності тощо
<b>114</b>	<b>Податки на товари та послуги</b>	
<b>1141</b>	<b>Загальні податки на товари та послуги</b>	
11411	Податок на додану вартість	Податок на товари або послуги, який включається в ціну товару, поетапно збирається підприємствами, але в підсумку повністю стягується з кінцевих покупців
11412	Податок з продажу	Загальні податки, що стягуються тільки на одній стадії – або виготовлення чи виробництва, або оптової чи роздрібною торгівлі
11414	Податки на фінансові й капітальні операції	Податки на купівлю й продаж нефінансових чи фінансових активів (включаючи операції з обміну валюти та купівлі/продажу цінних паперів), податки на чеки та інші форми оплати й податки, що стягуються з юридичних послуг, таких як перевірка контрактів. Вони відображаються як податки на послуги тому, хто продає актив. До цієї групи також включаються податки, які стягуються з операцій зміни права власності на майно, за винятком тих, що класифікуються як операції з подарунками та спадкуванням (такі податки включаються до розділу "Податки на майно, що передається у спадок, дарування, код GFSM 1133)

Код	Назва	Пояснення згідно із GFSM 2014
1142	Акциз	Податки, що стягуються з певних видів продукції, можуть стягуватися на будь-якій стадії виробництва чи розподілу та зазвичай нараховуються виходячи з вартості, ваги, концентрації або кількості товару
1144	Податки на специфічні послуги	Податки на певні види послуг, такі як на оплату проїзду в транспорті, на страхові премії, на банківські послуги, розваги, ресторани й рекламу. Крім того, до цієї категорії входять податки на азартні ігри та ставки на тоталізаторі у скачках, футбольних пулах, лотереях тощо
1145	Податки на використання товарів і на дозволи на їх використання або на здійснення діяльності	
11451	Податки на автотранспортні засоби	Податки на використання автотранспортних засобів або на дозвіл використовувати такі засоби. В цю групу не включаються податки на автотранспортні засоби як на власність або чисту вартість майна, а також збори за використання автодоріг, мостів і тунелів
11452	Інші податки на використання товарів і на дозволи на їх використання або на здійснення діяльності	До цієї категорії входять ліцензії на ведення комерційної й професійної діяльності, податки на дозвіл на полювання, ловлю риби та податки на володіння домашніми тваринами, а також ліцензії на радіо- й телемовлення (за винятком випадків, коли таке мовлення здійснюється державними органами для всього населення – розглядається як плата за послуги). Крім того, в цій групі класифікуються податки за забруднення навколишнього природного середовища
1146	<b>Інші податки на товари та послуги</b>	Складаються з податків на видобуток корисних копалин, палива та інших невідновлюваних ресурсів (у разі якщо родовища перебувають у приватній власності або у власності інших держав) та інших податків на товари й послуги
115	<b>Податки на міжнародну торгівлю й операції</b>	
1151	Митні збори та інші імпорتنі мита	Усі види податків на товари, що ввозяться в країну, або на послуги, які надаються резидентам нерезидентами. Можуть стягуватися заради отримання доходу або з протекціоністською метою. Зазвичай такі податки передбачаються офіційним переліком митних тарифів
1152	Податки на експорт	Усі види зборів за товари, що вивозяться з країни, або послуги, котрі надаються резидентами нерезидентам
1155	Податки на операції з іноземною валютою	Податки, якими оподатковується продаж/купівля іноземної валюти, а також податки на переказ коштів за кордон, якщо ці податки стягуються з купівлі переказної іноземної валюти
1156	Інші податки на міжнародну торгівлю й операції	Податки, пов'язані із зарубіжними поїздками, податки на страхування або інвестиції за кордоном, податки на перекази коштів за кордон тощо
116	<b>Інші податки</b>	Податки, що мають інші об'єкти оподаткування, ніж зазначені вище, а також ті, котрі стягуються з <u>об'єднаної податкової бази</u> , коли не уявляється можливим розподілити доходи по кожній податковій базі або віднести їх до однієї переважної податкової бази. В цю категорію також включаються непрямі податки на витрати, які стягуються з покупок, але індивідуалізуються за допомогою індивідуальних відрахувань і пільг

Закінчення табл. 1

Код	Назва	Пояснення згідно із GFSM 2014
12	<b>Внески/відрахування на соціальні потреби</b>	Фактичні чи умовно обчислені надходження від роботодавців (які здійснюють їх перерахування від імені своїх працівників), від працівників, що працюють не за наймом, або незайнятих осіб (здійснюють перерахування від власного імені). Такі внески/відрахування забезпечують право на отримання соціальної допомоги особам, котрі здійснюють внески/відрахування, їх утриманцям чи нащадкам, можуть бути обов'язковими або добровільними
13	<b>Гранти</b>	Необов'язкові поточні чи капітальні трансферти, отримані державною одиницею від іншої державної одиниці або від міжнародної організації
14	<b>Інші доходи</b>	
141	<b>Доходи від власності</b>	
1411	Проценти	Платежі, що їх отримують суб'єкти СЗДУ від надання дебітору в користування певних фінансових активів. У цій категорії доходів розглядаються такі види фінансових активів, як депозити, цінні папери (крім акцій), кредити та дебіторська заборгованість
1412	Дивіденди	Суб'єкти СЗДУ можуть отримувати дивіденди як від приватних, так і від державних корпорацій
1413	Відрахування з доходів квазікорпорацій	Такі відрахування еквівалентні розподілу доходів корпорацій через дивіденди та враховуються аналогічним чином
1415	Рента	Дохід від власності, отриманий за договорами оренди землі, ресурсів надр та інших природних активів. Як і проценти, рента нараховується власнику активу безперервно протягом усього періоду дії контракту, найчастіше виходячи з кількості, обсягу або вартості видобутих активів. До цієї категорії також входять платежі за право здійснювати геологорозвідувальні роботи, вирубку лісу на державних землях, за використання водних просторів для організації відпочинку або в комерційних цілях, включаючи рибну ловлю, за право використовувати воду для іригації та випасати худобу на державних землях
142	<b>Продаж товарів і послуг</b>	
1421	Продажі, що здійснюються ринковими установами	Доходи від реалізації товарів і послуг, що здійснюється суб'єктами СЗДУ за економічно значимими цінами (на ринкових засадах). У цій групі також обліковуються платежі за оренду вироблених активів
1422	Адміністративні збори	Збори за видачу обов'язкових ліцензій та інші адміністративні збори, котрі можна розглядати як <b>продаж послуг</b> . Для того щоб ці збори розглядалися як продаж послуги, суб'єкт СЗДУ повинен виконувати певну регулюючу функцію, наприклад з перевірки компетентності або кваліфікації, ефективності та безпеки обладнання тощо
1423	Ринкові продажі, що здійснюються неринковими установами	Продажі товарів і послуг, що здійснюються неринковими суб'єктами СЗДУ (за винятком адміністративних зборів), що не є характерними з точки зору звичайної соціальної або громадської діяльності відповідних державних відомств і установ
143 + 144 + 145	<b>Штрафи, пені + Інші трансферти + Премії, збори та вимоги, пов'язані зі страхуванням</b>	Інші види неподаткових надходжень, які не було включено в перелічені вище групи доходів СЗДУ

Складено за: Government Finance Statistics Manual 2014 (GFSM 2014) / International Monetary Fund. URL: <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>; Government Finance Statistics Manual 2001 / International Monetary Fund. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/ch1.pdf>.

власність (коди GFSM – 1131, 1132 і 1136); до непрямих – податки на фонд заробітної плати й робочу силу (код GFSM – 112), податки на товари та послуги (код GFSM – 114), податки на міжнародну торгівлю й операції (код GFSM – 115) та інші податки (код GFSM – 116).

У табл. 2 наведено розроблені авторами рекомендації щодо формування агрегованих груп показників доходів GFSM 2014 на основі індикаторів, передбачених чинною бюджетною класифікацією України (далі – БКУ) [9; 10], а також офіційними звітами фондів соціального страхування (далі – ФСС) [11; 12].

Розглянемо детальніше принципи групування індикаторів БКУ для формування агрегованих показників GFSM 2014.

*Податки на доходи, прибуток і приріст капіталу* (код GFSM – 111) поділяються на податки, що сплачуються фізичними особами (код БКУ – 1101) і податки, які сплачуються корпораціями та іншими підприємствами (код БКУ – 1102).

*Податки на фонд заробітної плати і робочу силу* (код GFSM – 112), що стягуються з роботодавців чи осіб, які працюють не за наймом. Встановлюються або у відсотках від фонду заробітної плати, або як фіксована сума в розрахунку на одну людину та не спрямовуються цільовим призначенням на програми соціального забезпечення. В Україні до 2011 р. діяв лише один податок, котрий стягувався з фонду оплати праці та мав єдину базу оподаткування – комунальний (код БКУ – 160102). Станом на 2017 р. кошти за цим податком досі надходять, утім, їхня частка є неістотною.

*Податки на власність* (код GFSM – 113) охоплюють податки, які регулярно стягуються за використання нерухомого майна чи володіння ним, включаючи землю, будівлі та інші споруди. Такі податки можуть стягуватися з власників, орендарів чи обох цих груп, а їх сума зазвичай становить певний відсоток оціночної вартості власності, котра визначається на основі умовного орендного доходу, продажної ціни, капіталізованого доходу або інших характеристик, таких як фізичні розміри чи розташування. В умовах України до цієї категорії податкових надходжень слід віднести: податки на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; земельний податок з юридичних і фізичних осіб, а починаючи з 2015 р. – транспортний податок з юридичних та фізичних осіб.

Слід зауважити, що класифікація земельного податку як складової групи “Податки на власність” є спірним питанням. У міжнародній практиці принциповою ознакою віднесення цього платежу до зазначеної групи є перебування землі в пасивному володінні суб’єкта оподаткування або використання у виробничих цілях (експлуатація). Відповідно, в першому випадку такий платіж слід включити в групу “Податки на власність”, а в другому – в групу “Податки на товари та послуги”, код GFSM – 1146 (якщо земля належить приватному чи колективному власнику), або “Рента” в складі неподаткових доходів, код GFSM – 1415 (якщо земля належить державі).



Таблиця 2. Формування доходів за класифікацією GFSM 2014 в умовах України

Код	Доходи відповідно до GFSM 2014	Код БКУ*, ФСС** або ФСС ПФ***	Доходи згідно з БКУ чи ФСС
<b>11</b>	<b>Податкові надходження</b>		
<b>111</b>	<b>Податки на доходи, прибуток і приріст капіталу</b>		Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості
1111	Сплачується фізичними особами	Коди БКУ: 110100, 160109	Податок на доходи фізичних осіб (у т. ч. військовий збір). Збір за виграш у бігах на іподромі
1112	Сплачується корпораціями та іншими підприємствами	Код БКУ: 110200	Податок на прибуток підприємств
<b>112</b>	<b>Податки на фонд заробітної плати та робочу силу</b>	Код БКУ: 160102	Комунальний податок (скасовано з 2011 р.)
<b>113</b>	<b>Податки на власність</b>	Коди БКУ: 180101, 180102, 180103, 180104, 180105, 180107, 180108, 180110, 180111	Земельний податок з юридичних і фізичних осіб. Податки на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Транспортний податок (починаючи з 2015 р.)
<b>114</b>	<b>Податки на товари та послуги</b>	Коди БКУ: 120200, 120300, 130600, 140200, 140300, 140400, 140600, 140700, 160101, 160105, 160107, 160113, 160115, 160116, 160121, 170600, 180200, 180300, 180400, 190100, 190600, 220102, 220105, 220106, 220107, 220110, 220111, 220118, 221601, 240605, 240631, 241301, 241302, 241303, 241402, 241403, 241404, 241405, 241406, 241700	ПДВ. Акцизний податок. Частина додаткових зборів на державне пенсійне страхування. Податки та збори за забруднення природного середовища. Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (скасовано з 2011 р.). Місцеві податки та збори (в частині дозволів на використання товарів або на здійснення діяльності). Податки на використання товарів чи на здійснення діяльності (в разі якщо платежі не є платою за надання послуг). Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ (скасовано з 2016 р.)
<b>115</b>	<b>Податки на міжнародну торгівлю та операції</b>	Коди БКУ: 150100, 150200, 221100, 241401	Ввізне та вивізне мито. Додатковий збір на державне пенсійне страхування з операцій купівлі іноземної валюти (скасовано з 2017 р.). Збори, які справляються в пунктах пропуску через державний кордон
<b>116</b>	<b>Інші податки</b>	Коди БКУ: 180500, 190900, 210814	Податки, що стягуються з об'єднаної податкової бази (єдиний податок). Податки та збори, не віднесені до інших категорій

Код	Доходи відповідно до GFSM 2014	Код БКУ*, ФСС** або ФСС ПФ***	Доходи згідно з БКУ чи ФСС
12	Внески/відрахування на соціальні потреби	Коди ФСС ПФ: 0050, 0100, 0120, 0130, 0135. Коди ФСС: 0410, 0430	Сума єдиного внеску. Кошти на виплату різниці в пенсійному забезпеченні наукових працівників. Кошти підприємств на покриття витрат на виплату та доставку пенсій працівникам зі шкідливими умовами. Інші власні надходження
13	Гранти	Код БКУ: 400000. Код ФСС ПФ: 0140	Офіційні трансферти (в т. ч. від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій)
14	Інші доходи		
141	Доходи від власності	Коди БКУ: 130100, 130200, 130300, 130400, 130700, 180106, 180109, 210101, 210103, 210105, 210107, 210108, 210200, 210400, 210500, 210900, 220121, 220805, 241100. Код ФСС ПФ: 0110. Код ФСС: 0420	Доходи від власності (в т. ч. кошти від НБУ). Доходи від операцій з кредитування та надання гарантій. Орендна плата за користування природними активами. Рентна плата за добування корисних копалин. Збір за геологорозвідувальні роботи (скасовано з 2011 р.). Доходи в рамках угод про розподіл продукції. Проценти, отримані ФСС від надання коштів банкам
142	Продаж товарів і послуг	Коди БКУ: 130800, 160106, 160111, 210820, 220103, 220104, 220109, 220112, 220114, 220115, 220117, 220119, 220120, 220122, 220123, 220124, 220125, 220126, 220127, 220128, 220129, 220200, 220300, 220600, 220700, 220800, 220900, 221500, 222000, 240615, 240618, 240619, 240620, 241600, 250000	Орендна плата за користування виробленими активами. Рентна плата за транспортування (нафти та аміаку). Адміністративні збори та платежі (у разі якщо платежі є платою за надання послуг). Власні надходження бюджетних установ. Концесійні платежі
143 + 144 + 145	Штрафи, пені + Інші трансферти + Премії, збори та вимоги, пов'язані зі страхуванням	Коди БКУ: 210805, 210806, 210807, 210808, 210809, 210810, 210811, 210812, 210813, 210815, 211100, 240100, 240300, 240500, 240603, 240606, 240607, 240616, 240622, 240624, 500000	Доходи зведеного бюджету та ФСС, які не було включено до перелічених вище груп (у т. ч. штрафи та штрафні санкції за порушення законодавства; доходи цільових фондів; інші та нез'ясовані надходження)
<i>Довідково:</i>			
31.2	Продаж нефінансових активів	Коди БКУ: 300000, 210803	Доходи від операцій з капіталом

\* Код відповідно до Класифікації доходів бюджету [9].

\*\* Код згідно зі Звітом про виконання бюджету (кошторису) Фонду [12].

\*\*\* Код за Звітом про виконання бюджету Пенсійного фонду України (ф. № 2-ПФ) [11; 12].

Складено авторами.

На жаль, чинна БКУ не дає можливості ідентифікувати земельний податок відповідно до встановлених GFSM правил агрегації. Крім того, чимала частина сільськогосподарських товаровиробників сплачує земельний податок у складі єдиного податку (за кодом БКУ 180505). Тому пропонуємо віднести земельний податок України до групи “Податки на власність”, оскільки, на нашу думку, переважна частина цього платежу фактично пов’язана з пасивним володінням таким активом, а не з його експлуатацією як джерела доходу.

*Податки на товари та послуги* (код GFSM – 114). У цю групу входять усі види податків, що стягуються з виробництва, видобутку, продажу, передавання, оренди або постачання товарів і надання послуг, а також податки на використання товарів та дозвіл на їх використання чи на здійснення діяльності. У складі цієї категорії виокремлюють загальні податки на товари й послуги (ПДВ, податки з продажу, податки з обороту та податки на фінансові й капітальні операції); податки на специфічні товари (акцизи); податки на специфічні послуги; податки на прибуток фіскальних монополій; податки дозвільного характеру; інші податки (переважно пов’язані з користуванням природними ресурсами).

До загальних податків на товари та послуги (код GFSM – 1141) в умовах України слід віднести ПДВ і додаткові збори на обов’язкове державне пенсійне страхування, пов’язані з оподаткуванням операцій зі зміни права власності на автомобілі й нерухоме майно; до акцизів (код GFSM – 1142) – акцизні податки з увезених на територію України та вивезених з неї підакцизних товарів (коди БКУ – 1402 і 1403), акцизний податок з реалізації суб’єктами господарювання роздрібною торгівлею підакцизних товарів (починаючи з 2015 р.).

Окрім того, за зовнішніми ознаками та порядком справляння платежу до категорії акцизів можна зарахувати платежі, які у вітчизняній практиці не відносяться до акцизів, а саме: збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, котрий сплачується у відсотках від реалізації конкретних видів продукції підприємствами, що виробляють ядерну енергію, добувають чи переробляють уранову руду (коди БКУ – 241301 та 241302); збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ (діяв до 2016 р.), оскільки цей платіж стягувався з конкретного виду товару на стадії його постачання кінцевим споживачем як певний відсоток вартості поставки.

До податків на специфічні послуги (код GFSM – 1144) відносять податки на конкретні види послуг, а також на здійснення діяльності з організації азартних ігор. В умовах України в цю категорію можна включити податки, що стягуються з надання рекламних послуг (коди БКУ – 060101 і 240605) та послуг стільникового зв’язку (код БКУ – 241406). Також до зазначеної групи, з огляду на зовнішні ознаки й порядок справляння платежу, можна віднести надходження коштів пайової участі в розвитку інфраструктури населеного пункту як оподаткування послуг з будівництва, оскільки цей обов’язковий платіж стягується у відсотках від кошторисної вартості об’єктів будівництва

на етапі їх надання в експлуатацію відповідно до договору про пайову участь, укладеного між органами місцевої влади та забудовником. Такий договір не породжує взаємних зобов'язань держави, а фактично лише зобов'язує забудовника взяти участь у створенні й розвитку інженерно-транспортної та соціальної інфраструктури населеного пункту шляхом перерахування коштів до відповідного місцевого бюджету до прийняття об'єкта будівництва в експлуатацію [13]. Тобто забудовник не отримує жодних послуг із боку органів влади та не набуває майнових прав, що вказує на податковий характер цього платежу та не дає підстав зараховувати його до інших неподаткових надходжень, як практикується в Україні.

Найскладнішою групою є “Податки на використання товарів і на дозволи на їх використання або на здійснення діяльності” (код GFSM – 1145). На практиці досить важко відокремити платежі податкового характеру від тих, котрі можуть розглядатись як надання послуг. До цієї групи відносять податки на використання автотранспортних засобів, ліцензії на ведення комерційної й професійної діяльності загалом або її певних видів (у разі якщо платежі не є платою за надання послуг), а також платежі за забруднення природного середовища. Крім комерційних і професійних ліцензій, у цю категорію включають податки на дозвіл на полювання, ловлю риби, на володіння домашніми тваринами.

Податки або ліцензії на комерційну діяльність можуть стягуватись як фіксована сума чи за певною шкалою (залежно від конкретного виду діяльності) або розраховуватись на базі різних показників (площа, встановлена потужність у кінських силах, капітал, тоннаж вантажних транспортних засобів тощо). В умовах України до цієї групи податків можна віднести плату за отримання ліцензій на здійснення діяльності (окремі платежі з агрегованого коду БКУ 2201 “Плата за надання адміністративних послуг”), деякі місцеві податки на використання товарів або здійснення діяльності, рентну плату за користування радіочастотним ресурсом (код БКУ – 1306), а також екологічний податок (код БКУ – 1901). До 2011 р. у зазначену групу слід було включати податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, а до 2015 р. – збір за першу реєстрацію транспортного засобу.

До групи “Інші податки на товари та послуги” (код GFSM – 1146) відносять податки на видобуток корисних копалин, палива та інших невідновлюваних ресурсів (у разі якщо такі родовища перебувають у приватній власності або належать іншим державам), а також інші податки на товари й послуги, не включені в перелічені вище категорії. Податки на видобуток невідновлюваних ресурсів зазвичай стягуються у формі фіксованої суми в розрахунку на одиницю кількості чи ваги, але можуть стягуватись і як відсоток від вартості.

На наш погляд, в умовах України наразі відсутні податки цієї категорії, оскільки природні ресурси (включаючи надра) належать народу й відповідні платежі слід класифікувати як доходи від власності (див. нижче).

*Податки на міжнародну торгівлю та операції* (код GFSM – 115) включають:

– митні збори та інші імпорتنі мита (код GFSM – 1151), тобто доходи від усіх видів податків на товари, що ввозяться в країну, або податків на послуги, які надаються резидентам нерезидентами. Ці податки можуть стягуватися заради отримання доходів або з протекціоністською метою та визначатися на індивідуальній основі чи відповідно до вартості товару (на адвалорній основі);

– податки на експорт (код GFSM – 1152), що включають усі види зборів за товари, котрі вивозяться з країни, або послуги, які надаються резидентами нерезидентам;

– податки на операції з іноземною валютою (код GFSM – 1155), котрими оподатковуються продаж чи купівля іноземної валюти. В цій категорії відображаються також податки на переказ коштів за кордон, якщо ці податки стягуються з купівлі переказної іноземної валюти;

– інші податки на міжнародну торгівлю та операції (код GFSM – 1156), що включають інші податки, які стягуються з різних аспектів міжнародної торгівлі й операцій (закордонні поїздки, страхування або інвестиції за кордоном, перекази коштів за кордон).

В умовах України до цієї групи податків можна віднести ввізне й вивізне мито (коди БКУ – 1501 і 1502), збори, котрі справляються в пунктах пропуску через державний кордон (код БКУ – 2211). До 2017 р. у зазначену групу слід було включати ще частину збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, пов'язану з податками на операції з купівлі іноземної валюти.

*Інші податки* (код GFSM – 116) охоплюють надходження від податків, що стягуються з об'єктів, котрі відрізняються від наведених вище, а також доходи від неідентифікованих податків, відсотки та пеню, які стягуються за прострочені платежі чи несплату податків, але не відносяться до певної категорії податків. Окрім того, в цю групу включається непрямий податок на витрати, котрий стягується з покупок, але індивідуалізується за допомогою персональних відрахувань і пільг, а також доходи від податків, що стягуються з об'єднаної податкової бази, коли неможливо розподілити доходи по кожній податковій базі або віднести їх до однієї переважної податкової бази. В умовах України до зазначеної категорії варто зарахувати єдиний податок у всіх його формах (як такий, що не має єдиної бази оподаткування, код БКУ – 1805), податки та збори, не віднесені до інших категорій (код БКУ – 1909) та не ідентифіковані за податками надходження від погашення податкового боргу і сплати податкових санкцій (код БКУ – 210814).

*Внески/відрахування на соціальні потреби* (код GFSM – 12) – це фактичні або умовні надходження від роботодавців, котрі здійснюють перерахування від імені своїх працівників, осіб, що працюють не за наймом, чи незайнятих осіб, які здійснюють перерахування від власного імені. Такі внески/відрахування забезпечують право на отримання соціальної допомоги особам, що перераховують внески/відрахування, їхнім утриманцям або

спадкоємцям. Ці внески/відрахування можуть бути обов'язковими або добровільними.

В умовах України до цієї категорії доцільно віднести такі види доходів ФСС: страхові внески; кошти на виплату різниці в пенсійному забезпеченні наукових працівників, що відшкодовується за рахунок небюджетних підприємств і установ; кошти підприємств на покриття витрат на виплату та доставку пенсій працівникам, зайнятим на роботах із важкими умовами праці; інші власні надходження.

Класифікаційна проблема полягає в тому, що лише перша група доходів може цілком розглядатись як внески/відрахування на соціальні потреби. В решті випадків платежі мають змішаний характер, включаючи й соціальний внесок, і плату за надання послуги та інші неідентифіковані джерела.

*Гранти* (код GFSM – 13) – це необов'язкові трансферти, отримані державною одиницею від іншої державної одиниці або від міжнародної організації. Гранти класифікуються спочатку за типом одиниці, що надає грант, а потім залежно від його призначення (поточний чи капітальний). У системі GFSM виокремлюються три джерела грантів: уряди іноземних держав, міжнародні організації та інші суб'єкти СЗДУ.

Однак в Україні неможливо чітко розподілити гранти за передбаченими GFSM джерелами. БКУ дає змогу виокремити лише гранти від інших суб'єктів СЗДУ (код БКУ – 4100). Для забезпечення можливості оцінки грантів від урядів інших держав та від міжнародних організацій складові коду БКУ 4200 “Офіційні трансферти від ЄС, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ” потрібно деталізувати відповідно до стандартів GFSM.

Агрегована група інших доходів (код GFSM – 14) включає доходи від власності, доходи від продажу товарів і послуг та інші види доходів.

*Доходи від власності* (код GFSM – 141) включають різні види доходів суб'єктів СЗДУ внаслідок надання належних їм фінансових та/або невироблених активів у розпорядження інших одиниць. Доходи, що включаються в цю категорію, можуть бути у вигляді процентів, дивідендів, відрахувань з доходів квазікорпорацій і ренти.

Окремої уваги потребує правильна класифікація доходів від ренти. Цей платіж є доходом від власності, отриманим за договорами оренди землі, ресурсів надр та інших природних активів у разі, якщо їх власником є держава (народ). Як і проценти, рента нараховується власникові активу безперервно протягом усього періоду дії контракту. Суб'єкти СЗДУ можуть володіти ресурсами надр у формі родовищ корисних копалин або викопного палива та укладати договори оренди, які дозволяють іншим одиницям розробляти ці родовища протягом обумовленого періоду часу в обмін на один чи кілька платежів. Рента може бути у вигляді періодичних платежів на фіксовану суму незалежно від темпів видобутку, але найчастіше розраховується виходячи з кількості, обсягу чи вартості видобутих активів. Підприємства, що ведуть геологорозвідувальні роботи на державних землях, здійснюють пла-

тежі за право здійснювати пробне буріння чи досліджувати наявність і місце розташування ресурсів надр у інший спосіб. Такі платежі теж відображаються як рента, навіть коли видобуток не ведеться. До інших видів ренти належать платежі за право вирубки лісу на некультивованих державних землях, використання неконтрольованих водних просторів для організації відпочинку або в комерційних цілях, включаючи рибну ловлю, за право використання води для іригації та право випасу худоби на державних землях.

В умовах України до доходів від власності слід віднести більшість платежів, передбачених кодом БКУ 21 “Доходи від власності”; доходи від операцій з кредитування та надання гарантій; кошти, сплачені банками за користування тимчасово вільними коштами ФСС; кошти, які перераховуються Національним банком України до зведеного бюджету; частину чистого прибутку державних і комунальних підприємств (господарських організацій), що зараховується до зведеного бюджету; рентну плату за спеціальне використання лісових ресурсів, води й надр та інших природних ресурсів (адже в Україні власником природних ресурсів є держава); орендну плату за землю; доходи, отримані в рамках угод про розподіл продукції. До 2011 р. у групу доходів від власності слід було також включати збір за геологорозвідувальні роботи.

*Продаж товарів та послуг* (код GFSM – 142). До цієї категорії відносять продажі, що здійснюються ринковими установами (код GFSM – 1421), адміністративні збори (код GFSM – 1422) і ринковий продаж, що здійснюється неринковими установами (код GFSM – 1423). У продажі, що здійснюються ринковими установами, включаються операції з реалізації товарів та послуг на ринкових засадах, які проводяться державними корпораціями (організаціями) або їхніми підрозділами. Крім того, в цій групі ідентифікуються доходи від оренди вироблених активів.

В умовах України до зазначеної групи доходів слід віднести такі платежі: рентну плату за транспортування газу, нафти та аміаку, орендну плату за користування виробленими активами, концесійні платежі.

В категорію GFSM “Адміністративні збори” включаються збори за видачу обов’язкових ліцензій та інші адміністративні збори, котрі являють собою *продаж послуг*, наприклад водійські права, паспорти, судові збори та ліцензії на радіо- й телемовлення, якщо органи державної влади ведуть його для всього населення. Для того щоб ці збори вважалися продажем послуг, суб’єкт СЗДУ повинен виконувати певну регулюючу функцію, приміром перевіряти компетентність чи кваліфікацію відповідної особи, ефективність і безпеку функціонування обладнання або здійснювати контроль в будь-якій іншій формі, що в протилежному випадку він не був би зобов’язаний робити.

В Україні до адміністративних зборів варто віднести переважно доходи, які класифікуються за кодом БКУ 2200 “Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності”.

У категорію GFSM “Ринкові продажі, що здійснюються неринковими установами” включаються продажі товарів і послуг, що проводяться неринковими суб’єктами СЗДУ, крім адміністративних зборів, та є нехарактерними

з точки зору звичайної їхньої соціальної чи громадської діяльності. Це, наприклад, продаж товарів, виготовлених у професійно-технічних училищах, насіння, отриманого в експериментальних господарствах; реалізація поштових листівок і художніх репродукцій музеями; плата за послуги в державних лікарнях і клініках, за навчання в державних школах і за вхід у державні музеї, парки, установи культури й місця відпочинку, які не належать до державних корпорацій (організацій).

В умовах України до цієї групи слід віднести плату за утримання дітей у школах-інтернатах (код БКУ – 2202) та власні надходження бюджетних установ (код БКУ – 2500). Варто зауважити, що протягом 2004–2013 рр. доходи державного бюджету істотно завищувалися через неправильну класифікацію кредитів (запозичень), наданих Укравтодору під гарантії Уряду, котрі відображались у групі “Власні надходження бюджетних установ” замість того, щоб включатися у склад операцій із фінансовими активами/зобов’язаннями.

Іншими видами доходів, які передбачені GFSM, є: штрафи, пені, неустойки, інші трансферти, премії, збори та вимоги, пов’язані зі страхуванням (коди GFSM – 143, 144, 145). У межах нашого дослідження вони не деталізувалися.

На підставі проведеного аналізу доходимо висновку, що в бюджетній класифікації України присутні агреговані групи доходів, котрі мають аналогічні чи подібні назви, які застосовуються у GFSM 2014. Однак формування складу окремих видів доходів у цих агрегованих групах у більшості випадків не відповідає прийнятим у міжнародних стандартах підходам. Критерієм групування видів доходів у GFSM 2014 є об’єкт розрахунку платежу або база оподаткування (прибуток, дохід, актив тощо), тоді як у вітчизняній практиці доходи доволі часто групуються за принципом одержувача податку (наприклад, місцеві податки), сфери їх застосування (приміром, податки на використання природних ресурсів), їх призначення (наприклад, додаткові збори на виплату пенсій) або навіть просто додаються в кінець переліку інших неподаткових надходжень (приміром, концесійні платежі, код БКУ – 2416). Тому в БКУ окремі узагальнені групи доходів формуються за різними методологічними принципами, що ускладнює економічний аналіз і діагностику фіскальної сфери.

Для порівняння чинної системи складання статистичної звітності в Україні з міжнародними стандартами нами в умовах 2016 р. проведено кількісну оцінку відхилень між показниками СЗДУ при їх формуванні на основі агрегованих даних офіційної звітності Держказначейства і ФСС та шляхом перекласифікації показників доходів Держказначейства й ФСС за принципами агрегації GFSM 2014 (табл. 3).

Згідно з результатами розрахунків, у 2016 р. загальна сума доходів СЗДУ України, визначена за правилами GFSM 2014, є меншою за аналогічну суму, обраховану за даними звітності Держказначейства та ФСС, на 1,6 млрд грн. Причина – неправильна класифікація доходів від операцій з капіталом (код



Таблиця 3. Порівняння структури доходів сектору загальнодержавного управління, розрахованої за правилами GFSM 2014, із їхньою структурою, складеною за аналогічними видами доходів у бюджетній класифікації України та класифікації доходів фондів соціального страхування у 2016 р.

Код	Назва показника	Код	БКУ та ФСС		Оцінка доходів за правилами агрегації GFSM		Оцінка доходів шляхом складання аналогічних видів доходів БКУ й ФСС		Різниця	
			Назва показника	млн грн	% до підсумку	млн грн	% до підсумку	млн грн	% від доходів СЗДУ	
<b>1</b>	<b>Доходи</b>		<b>Доходи зведеного бюджету та фондів соціального страхування</b>	<b>917 838</b>	<b>100,0</b>	<b>919 389</b>	<b>100,0</b>	<b>-1 551</b>	<b>-0,2</b>	
<b>11</b>	<b>Податкові надходження</b>	<b>1000</b>	<b>Податкові надходження</b>	<b>599 743</b>	<b>65,3</b>	<b>650 782</b>	<b>70,8</b>	<b>-51 038</b>	<b>-5,6</b>	
111	Податки на доходи, прибуток і приріст капіталу	1100	Податки на доходи, прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	199 005	21,7	199 005	21,6	0	0	
1111	Сплачується фізичними особами	1101	Податок та збір на доходи фізичних осіб	138 782	15,1	138 782	15,1	0	0	
1112	Сплачується корпораціями та іншими підприємствами	1102	Податок на прибуток підприємств	60 223	6,6	60 223	6,6	0	0	
112	Податки на фонд заробітної плати та робочу силу			0,06	0			0	0	
113	Податки на власність	1200	Податки на власність	9 759	1,1	1	0	+9 758	+1,1	
114	Податки на товари та послуги	1400	Внутрішні податки на товари та послуги	352 703	38,4	337 257	36,7	+15 446	+1,7	
115	Податки на міжнародну торгівлю та операції	1500	Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	21 098	2,3	20 371	2,2	+727	+0,1	
116	Інші податки	1300 + 1600 + 1700 + 1800 + 1 900	Інші податкові надходження, що не ввійшли до перелічених вище категорій (рентна плата, доходи місцевих бюджетів, збори на паливно-енергетичні ресурси, інші податки та збори)	17 178	1,9	94 148	10,2	-76 969	-8,4	

Закінчення табл. 3

Код	Назва показника	Код	БКУ та ФСС	Оцінка доходів за правилами агрегації GFSM		Оцінка доходів шляхом складання аналогічних видів доходів БКУ й ФСС		Різниця	
				млн грн	% до підсумку	млн грн	% до підсумку	млн грн	% від доходів СЗДУ
12	Внески/відрахування на соціальні потреби	0410	Страхові внески	136 447	14,9	131 832	14,3	+4 615	+0,5
13	Гранти	4000	Офіційні трансферти (в т. ч. від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій)	4 281	0,5	4 198	0,5	+83	0
14	Інші доходи	2000 + 5000	Неподаткові надходження + цільові фонди	177 367	19,3	130 983	14,2	+46 383	+5,1
141	Доходи від власності	2100	Доходи від власності та підприємницької діяльності	111 716	12,2	53 364	5,8	+58 352	+6,4
142	Продаж товарів і послуг	2200 + 2500	Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності + власні надходження бюджетних установ	60 960	6,6	60 337	6,6	+624	+0,1
143 + 144 + 145	Штрафи, пеня + трансферти, не віднесені до інших категорій + премії, збори та вимоги, які відносяться до страхування, окрім страхування життя, і програми стандартних гарантій	2400 + 5000	Інші неподаткові надходження + цільові фонди	4 690	0,5	17 282	1,9	-12 592	-1,4
		<b>3000</b>	<b>Доходи від операцій з капіталом*</b>			1 594	0,2	-1 594	-0,2

\* Відповідно до GFSM 2014, усі операції, пов'язані з купівлею/продажем нефінансових активів (капіталу), відображаються в категорії "Операції з нефінансовими активами", тому доходи від операцій з капіталом за GFSM 2014 не включаються в розрахунок загального рівня доходів СЗДУ.  
Складено авторами.

БКУ – 3000), котрі відповідно до міжнародних стандартів узагалі не повинні відноситися до доходів. Проблема з класифікацією операцій із нефінансовими активами має давню історію. Зокрема, у 2015 р. до доходів бюджету було віднесено операції з продажу 3G-ліцензій на радіочастотний ресурс у обсязі 8,9 млрд грн. Тоді як згідно з GFSM 2014 операції, пов'язані з реалізацією нефінансових активів, мають обліковуватися в окремому звіті у вигляді операцій із купівлі/продажу відповідних видів активів.

Серед агрегованих груп доходів найбільша різниця спостерігається в розподілі доходів між податковими та іншими доходами: у 2016 р. податкові надходження за БКУ перевищують аналогічний показник за GFSM 2014 на 51 млрд грн, що становить 5,6 % загальних доходів СЗДУ.

Основна причина відмінностей полягає в тому, що у вітчизняній практиці рентні доходи від володіння природними активами (включаючи видобування корисних копалин та оренду землі) зараховуються до складу податкових платежів (за кодом 1300 – рентна плата, або за кодами 180106 і 180109 – орендна плата за землю), тоді як у міжнародній практиці такі доходи можуть класифікуватись як податки лише в разі, коли власником відповідних родовищ є приватний сектор чи інша держава. Оскільки відповідно до ст. 13 Конституції України всі природні ресурси є об'єктами права власності народу, від імені якого права власника здійснюють органи державної влади [14], кожний платіж за користування відповідними активами повинен класифікуватись як рента й включатися в інші неподаткові доходи СЗДУ. До речі, такий висновок збігається з думкою інших учених, що займалися проблематикою класифікації податкових надходжень України [2, с. 123].

Слід зазначити, що показник “Рентна плата”, котрий застосовується у вітчизняній практиці (код БКУ – 1300), включає й платежі, які за економічним змістом відповідно до міжнародних стандартів є рентою, й платежі дозвольного характеру, котрі мають зараховуватися до податків, і платежі від транспортування трубопроводами, що взагалі повинні класифікуватись як продаж товарів і послуг.

Серед інших вагомих причин розбіжностей між класифікаціями податкових надходжень за БКУ та GFSM 2014 слід назвати:

- 1) віднесення зборів і ліцензій за надання дозволів на використання товарів або на здійснення діяльності в БКУ до місцевих податків або до адміністративних зборів, тоді як згідно із GFSM 2014 вони повинні включатися в групу “Податки на товари та послуги”, а саме до коду 11452;

- 2) відображення у складі інших неподаткових надходжень БКУ низки платежів податкового характеру, в т. ч. додаткових зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій (код БКУ – 2414); відрахувань від суми коштів, витрачених на рекламу тютюнових виробів та/або алкогольних напоїв (код БКУ – 240605); збору на соціально-економічну компенсацію ризику населення (код БКУ – 2413); пайової участі в розвитку інфраструктури населеного пункту (код БКУ – 2417).

Зазначені платежі мають зараховуватися до податкових надходжень у різних класифікаційних групах. Зокрема, додаткові збори на обов'язкове державне пенсійне страхування, на нашу думку, потрібно класифікувати таким чином:

- збір при поданні ювелірних і побутових виробів із дорогоцінних металів на клеймування державним пробірним клеймом до казенних підприємств пробірному контролю варто відносити до групи “Податки на використання товарів, дозволів на їх використання чи на здійснення діяльності” (код GFSM – 11452)<sup>1</sup>;

- збір під час набуття права власності на легковий автомобілі – до групи “Податки на нерухомість, спадщину та дарування” (код GFSM – 1133) або “Податки на фінансові та капітальні операції” (код GFSM – 11414), залежно від того, які саме права на легковий автомобіль отримав здобувач таких прав власності;

- збір з операцій купівлі/продажу нерухомого майна – до групи “Податки на фінансові та капітальні операції” (код GFSM – 11414);

- збір з користування та надання послуг стільникового рухомого зв'язку – до групи “Податки на специфічні послуги” (код GFSM – 1144);

- збір з операцій з купівлі іноземної валюти (скасований з 2017 р.) – до групи “Податки на міжнародну торгівлю та операції” (код GFSM – 1155).

Склад інших доходів згідно з GFSM 2014 є непорівнянним зі складом неподаткових надходжень за БКУ. Різниця в умовах 2016 р. становить 46,4 млрд грн та, як уже зазначалося, переважно пов'язана з тим, що в Україні рентна плата за використання природних ресурсів і орендна плата за землю входять у податкові надходження, а відповідно до міжнародних стандартів їх слід відносити до інших неподаткових доходів, а саме доходів від власності.

Склад доходів від продажу товарів та послуг (код GFSM – 142) теж істотно відрізняється від аналогічних категорій БКУ. Зокрема, згідно із GFSM 2014 до адміністративних зборів слід зараховувати лише ті види доходів, котрі являють собою *продаж послуг*, тоді як у вітчизняній практиці в цю категорію включають усі види ліцензій і дозволів, значна частина котрих повинна класифікуватись як податкові платежі (за кодом GFSM 11452).

Звітність ФСС не дає можливості коректно виокремити складові, які точно відповідали б категорії GFSM 2014 “Внески/відрахування на соціальні потреби”. Так, до соціальних внесків зараховуються лише суми єдиного соціального внеску та не відносяться суми коштів підприємств на виплату й доставку пенсій працюючим пенсіонерам та інші форми платежів, що згідно із GFSM 2014 мають класифікуватись як соціальні внески. Серед інших власних доходів ФСС однозначно можна ідентифікувати тільки доходи від власності й кошти на виплату пенсій іноземним пенсіонерам від інших дер-

---

<sup>1</sup> Даний платіж класифіковано до групи “Податкових надходжень”, а не до групи “Адміністративних зборів” на тій підставі, що величина такого збору (10 % від вартості дорогоцінного металу) є неспівставно високою і не встановлюється у відповідності з затратами казенних підприємств на надання послуг з клеймування виробів.

жав. Загалом різниця між GFSM 2014 і БКУ за соціальними внесками сягає 4,6 млрд грн.

Труднощі з класифікацією доходів бюджету трансформуються в проблеми складання всієї статистичної звітності державних фінансів України, оскільки призводять до неможливості коректного розрахунку тих показників, котрі відповідно до міжнародної та європейської практики використовуються для діагностики ризиків фіскальної сфери, виявлення макрофіскальних дисбалансів і оцінювання наявності передумов для застосування певних програм підтримки.

Зокрема, правильна оцінка доходів потрібна для розрахунку таких індикаторів, як чисте кредитування/запозичення, циклічно скориговане чисте кредитування/запозичення СЗДУ, котрі в ЄС використовуються для визначення достатності передумов запровадження процедури регулювання надмірного дефіциту бюджету (*excessive deficit procedure* – EDP). У нашій державі такі показники офіційно не розраховуються. Авторами було проведено власну оцінку зазначених показників для умов України (табл. 4) [10; 15–18].

Проведення оцінки показників СЗДУ України за GFSM 2014 дає змогу застосовувати інструменти діагностики стану державних фінансів, прийняті в міжнародній практиці, зокрема оцінювати рівень перерозподілу ВВП через СЗДУ, податкове навантаження, визначати фіскальний баланс (дефіцит), фіскальний імпульс та ступінь контрциклічності фіскальної політики, а також фіскальну стійкість державних фінансів тощо.

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків. Складання статистичної звітності за міжнародними стандартами допомагає розв'язати низку проблем державних фінансів, притаманних і фіскальній сфері України, серед яких:

- забезпечення чіткої й зрозумілої класифікації всіх типів трансакцій державного сектору;
- проведення фіскального аналізу відповідно до рекомендацій сучасної міжнародної практики;
- достовірна ідентифікація фіскальних ризиків і ефективне управління ними;
- складання обґрунтованих фіскальних прогнозів.

Відсутність в Україні цілісних офіційних звітних даних по СЗДУ за показниками, передбаченими GFSM 2014, є серйозною перепоною на шляху виконання рекомендацій МФО щодо забезпечення належної транспарентності державних фінансів, зокрема передбачених Кодексом транспарентності МВФ [19]. Навіть у схваленій у 2017 р. Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки [20] не знайшли відображення питання запровадження міжнародних стандартів та реформування бюджетної класифікації для адекватної оцінки показників СЗДУ.

За результатами проведеного дослідження авторами виявлено такі проблеми формування статистичної звітності державних фінансів в Україні:

- 1) цілісною статистичною звітністю охоплено тільки зведений бюджет України, доходи якого становлять 85 % доходів СЗДУ (дані за 2016 р.). Проте

Таблиця 4. Показники, що застосовуються в Європейському Союзі для оцінювання критеріїв активації процедури регулювання надмірного дефіциту бюджету

Показник	Умова	ЄС-28 2016	Оцінка авторів по СЗДУ України				Офіційна звітність по зведеному бюджету України*			
			2014 факт	2015 факт	2016 факт	2017 прогноз	2014 факт	2015 факт	2016 факт	2017 план**
Чисте кредитування/запозичення СЗДУ, % ВВП	менше -3 % ВВП	-1,7	-3,9	-0,6	-1,9	-3,0	-4,5	-1,6	-2,3	-3,0
Циклічно скориговане чисте кредитування/запозичення СЗДУ, % потенційного ВВП	менше -0,5 % ВВП для країн із боргом понад 60 %; менше -1 % ВВП для країн із боргом, меншим за 60 %, та низькими ризиками фіскальної стійкості	-1,6	+0,1	+3,1	+1,8	-0,1	Не розраховується			

\* Для порівняння використано показник дефіциту/профіциту зведеного бюджету України.

\*\* План відповідно до Закону України "Про Державний бюджет України на 2017 рік" із урахуванням змін станом на 1 травня 2017 р.

*Примітка.* Чисте кредитування/запозичення (ЧКЗ) обчислюється як загальні доходи СЗДУ мінус загальні видатки, включаючи інвестиційні, без урахування операцій кредитування; циклічно скориговане ЧКЗ – аналогічно звичайному ЧКЗ із тією різницею, що показники доходів і видатків коригуються на поточний стан економічного циклу (розриву ВВП). Застосовується для аналізу проциклічності фіскальної політики.

*Розраховано за:* Виконання державного бюджету / Держ. казнач. служба України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>; The corrective arm / European Commission. URL: [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/economic\\_governance/sgp/corrective\\_arm/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/corrective_arm/index_en.htm); Macroeconomic Imbalances Procedure: Indicators / European Commission. URL: <http://ec.europa.eu/eurostat/web/macroeconomic-imbances-procedure/indicators>; Government finance statistics – Summary tables 1/2017. URL: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/8003048/KS-EK-17-001-EN-N.pdf>; Cyclical Adjustment of Budget Balances / European Commission. URL: [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/ccab\\_autumn\\_en\\_7.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/ccab_autumn_en_7.pdf).

оперування показниками лише зведеного бюджету апріорі не може характеризувати всю фіскальну політику держави;

2) класифікації доходів зведеного бюджету й ФСС непорівнянні для прямого розрахунку агрегованих показників СЗДУ за GFSM 2014;

3) агреговані показники доходів зведеного бюджету не відповідають прийнятим у міжнародних стандартах. Податкові надходження в цілому завищуються переважно внаслідок неправильної класифікації рентних доходів за користування природними ресурсами, дозволів і ліцензій на здійснення діяльності;

4) низка показників у складі доходів БКУ відповідно до міжнародних стандартів взагалі не повинні класифікуватись як доходи. Зокрема, всі опе-

рації, пов'язані з купівлею/продажем нефінансових активів (капіталу), згідно із GFSM 2014 повинні відображатись у окремому звіті про операції з нефінансовими активами, а не в доходах. Сума таких “доходів” у 2016 р. становила 1,6 млрд грн, або 0,2 % загальних доходів СЗДУ;

5) ряд проблем неможливо коректно розв'язати в межах касового підходу формування обліку та звітності, що часто призводить до ситуацій, коли до доходів бюджету відносяться нетипові операції, наприклад оформлення заборгованості з відшкодування ПДВ у вигляді ОВДП або отримання кредитів бюджетними установами під гарантії Уряду.

### Список використаних джерел

1. Гончаренко М. В. Методологічні засади формування міжнародних стандартів статистики державних фінансів. *Теорія та практика державного управління*. 2015. Вип. 4 (51). С. 187–193.

2. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / за ред. Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської; ДНУ “Акад. фін. упр.”. Київ, 2013. 494 с.

3. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами : у 2 т. Т. 1: Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л. Г. Ловінська та ін. ; за ред. Л. Г. Ловінської; ДНУ “Акад. фін. упр.”. Київ, 2013. 568 с.

4. Момотюк А. Є. Статистика державних фінансів та її гармонізація з міжнародними стандартами. *Облік і фінанси*. 2013. № 2 (60). С. 93–99.

5. Мярковський А. І. Інновації в інформаційному забезпеченні управління державними фінансами. *Фінанси України*. 2016. № 9. С. 7–28.

6. Царук О. В. Гармонізація системи статистики державних фінансів з міжнародними стандартами: статистика державного боргу та дефіциту бюджету. *Статистика України*. 2006. № 3. С. 21–25.

7. Government Finance Statistics Manual 2014 (GFSM 2014) / International Monetary Fund. URL: <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>.

8. Government Finance Statistics Manual 2001 / International Monetary Fund. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/ch1.pdf>.

9. Про бюджетну класифікацію : наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF11003.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF11003.html).

10. Виконання державного бюджету / Держ. казнач. служба України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

11. Пенсійний фонд у цифрах / Пенсійний фонд України. URL: [http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/publish/category?cat\\_id=95533](http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/publish/category?cat_id=95533).

12. Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12/print1495744505864193>.

13. Пайова участь у розвитку інфраструктури населених пунктів – платити чи не платити? *Закон і бізнес*. URL: [http://zib.com.ua/ua/122177-payova\\_uchast\\_u\\_rozvitku\\_infrastrukturi\\_naselenih\\_punktiv\\_-\\_\\_.html](http://zib.com.ua/ua/122177-payova_uchast_u_rozvitku_infrastrukturi_naselenih_punktiv_-__.html).

14. Конституція України : закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.

15. The corrective arm / European Commission. URL: [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/economic\\_governance/sgp/corrective\\_arm/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/corrective_arm/index_en.htm).

16. Macroeconomic Imbalances Procedure: Indicators / European Commission. URL: <http://ec.europa.eu/eurostat/web/macroeconomic-imbances-procedure/indicators>.

17. Government finance statistics – Summary tables 1/2017. URL: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/8003048/KS-EK-17-001-EN-N.pdf>.

18. Cyclical Adjustment of Budget Balances / European Commission. URL: [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/ccab\\_autumn\\_en\\_7.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/ccab_autumn_en_7.pdf).

19. The Fiscal Transparency Code / International Monetary Fund. 2014. URL: <http://blog-pfm.imf.org/files/ft-code.pdf>.

20. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=249797370>.

### References

1. Honcharenko, M. V. (2015). Metodolohichni zasady formuvannya mizhnarodnykh standartiv staty'styky derzhavnykh finansiv [Methodological basis for international standards formation in public finance statistics]. *Teoriya ta praktyka derzhavnoho upravlinnya* [Theory and practice of public administration], 4 (51), 187–193 [in Ukrainian].

2. Yefymenko, T. I., Sokolovska, A. M. (Eds.). (2013). *Dynamika podatkovoho navantazhennya v Ukraini v konteksti realizatsiyi podatkovoyi reformy* [Dynamics of tax burden in Ukraine in the context of implementation of tax reform]. Kyiv: DNU "Akademiya finansovoho upravlinnya" [in Ukrainian].

3. Lovynska, L. H. (Ed.). (2013). *Bukhhalters'kyj oblik i kontrol' derzhavnoho sektoru v umovakh modernizatsiyi upravlinnya derzhavny'my' finansamy* [Accounting and control of the public sector in the context of modernizing the management of public finances] (Vol. 1). Kyiv: DNU "Akademiya finansovoho upravlinnya" [in Ukrainian].

4. Momotyuk, L. Ye. (2013). Staty'styka derzhavnykh finansiv ta yiyi harmonizatsiya z mizhnarodny'my' standartamy [State finance statistics and its harmonization with international standards]. *Oblik i finansy* [Accounting and Finance], 2 (60), 93–99 [in Ukrainian].

5. Myarkovskij, A. I. (2016). Innovatsiyi v informacijnomu zabezpechenni upravlinnya derzhavny'my' finansamy [Innovations in information support of public finance management]. *Finansy Ukrainy* [Finance of Ukraine], 9, 7–28 [in Ukrainian].

6. Caruk, O. V. (2006). Harmonizatsiya systemy staty'styky derzhavnykh finansiv z mizhnarodny'my' standartamy: staty'styka derzhavnoho borhu ta defytsu byudzhetu [Harmonization of the system of statistics of public finances with international standards: public debt and budget deficit statistics]. *Staty'styka Ukrainy* [Statistics of Ukraine], 3, 21–25 [in Ukrainian].

7. International Monetary Fund. (2014). *Government Finance Statistics Manual 2014 (GFSM 2014)*. Retrieved from <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>.

8. International Monetary Fund. (2001). *Government Finance Statistics Manual 2001*. Retrieved from <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/ch1.pdf>.

9. Ministry of Finance of Ukraine. (2011). *Pro byudzhetnu klasyfikatsiyu* [About budget classification] (Order No. 11, January 14). Retrieved from [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF11003.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF11003.html) [in Ukrainian].

10. State Treasury Service of Ukraine. (n. d.). *Vykonannya derzhavnoho byudzhetu* [Budget execution]. Retrieved from <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477> [in Ukrainian].

11. Pension Fund of Ukraine. (n. d.). *Pensijnyj fond u cy'frakh* [Pension fund in figures]. Retrieved from [http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/publish/category?cat\\_id=95533](http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/publish/category?cat_id=95533) [in Ukrainian].

12. Ministry of Finance of Ukraine. (2012). *Pro zatverdzhennya Poryadku skladannya byudzhetnoyi zvitnosti rozporядny'kamy' ta oderzhuvachamy' byudzhetnykh koshtiv, zvitnosti fondamy' zahal'noobov'yazkovoho derzhavnoho social'noho i pensijnoho strakhuvannya* [On approval of the Procedure for preparing budget reporting by managers and recipients of budget funds, reporting by mandatory state social and pension insurance funds] (Order No. 44, January 24). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12/print1495744505864193> [in Ukrainian].



13. Pajova uchast` u rozvy`tku infrastruktury` naseleny`kh punktiv – platy`ty` chy` ne platy`ty`? [Share participation in the development of the infrastructure of settlements – to pay or not to pay?]. *Zakon i biznes* [Law and business]. Retrieved from [http://zib.com.ua/ua/122177-payova\\_uchast\\_u\\_rozvitku\\_infrastruktur\\_i\\_naselenih\\_punktiv\\_-\\_html](http://zib.com.ua/ua/122177-payova_uchast_u_rozvitku_infrastruktur_i_naselenih_punktiv_-_html) [in Ukrainian].

14. Verkhovna Rada of Ukraine. (1996). *Konsty`tuciya Ukrayiny`* [Constitution of Ukraine] (Act No. 254к/96-ВР, June 28). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> [in Ukrainian].

15. European Comission. (n. d.). *The corrective arm*. Retrieved from [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/economic\\_governance/sgp/corrective\\_arm/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/corrective_arm/index_en.htm).

16. European Commission. (n. d.). *Macroeconomic Imbalances Procedure: Indicators*. Retrieved from <http://ec.europa.eu/eurostat/web/macroeconomic-imbances-procedure/indicators>.

17. Eurostat. (2017). *Government finance statistics – Summary tables*. Retrieved from <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/8003048/KS-EK-17-001-EN-N.pdf>.

18. European Comission. (2016). *Cyclical Adjustment of Budget Balances*. Retrieved from [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/ccab\\_autumn\\_en\\_7.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/ccab_autumn_en_7.pdf).

19. International Monetary Fund. (2014). *The Fiscal Transparency Code*. Retrieved from <http://blog-pfm.imf.org/files/ft-code.pdf>.

20. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2017). *Pro skhvalennya Stratehiyi reformuvannya sy`stemy` upravlinnya derzhavny`my` finansamy` na 2017–2020 roky`* [On approving the Strategy for reforming the public finance management system for 2017-2020] (Order No. 142-p, February 8). Retrieved from <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=249797370> [in Ukrainian].